

## הרב שלמה אישון

# הלוקת מס רכישה בין שותפים

### א. תיאור העובדות וטענות הצדדים

קבוצת רוכשים רכשו בשותפות קרקע אשר עליה עומד בית מגורים, בכוונה להרוס את הבניין ולבנות במקומו דירות עבורם. בתחילה כללה הקבוצה רק רוכשים שאין בבעלותם דירה. משמעות הדבר היא שאם העסקה הייתה מוגדרת כרכישת דירת מגורים, היה עליהם לשלם מס רכישה מופחת בשיעור של עד 3.5% משווי העסקה.<sup>1</sup> בהמשך פרש אחד השותפים, ובמקומו מצא היזם שותף אחר שכבר יש בבעלותו דירה. שיעור מס הרכישה שבו מחויב שותף זה על רכישת דירת מגורים הינו 8% החל מהשקל הראשון. דא עקא, שכאשר שכנע היזם את השותף החדש להצטרף לקבוצה, הוא אמר לו ששיעור מס הרכישה יהיה נמוך הרבה יותר מ-8%, ולטענתו של שותף זה, רק על דעת כך הסכים להצטרף לקבוצה. השותף החדש, בגיבוי היזם, טוען כי יש לחלק את מס הרכישה בשווה בין כל הרוכשים, ואילו הרוכשים הוותיקים, שאין בבעלותם דירה, טוענים כי עליהם לשלם את מס הרכישה המופחת, ואין עליהם לשאת בהפרש המס שבין מה שהובטח לשותף החדש לבין שיעור המס שעליו לשלם על דירת מגורים שנייה.

### ב. המצב המשפטי

החוק מבחין בין רכישת דירת מגורים לבין רכישת מגרש. ברכישת דירת מגורים קיימת הנחה ניכרת בשיעור מס הרכישה למי שאינו בעל דירה, ומאידך גיסא קיימת הכבדה בנטל המס למי שכבר יש דירה בבעלותו - כפי שפירטנו לעיל. ברכישת מגרש, לעומת זאת, שיעור המס הוא 6% (עם אפשרות להחזר של 1%) החל מהשקל הראשון, ואין בו הקלה למי שאינם בעלי דירה. נמצא א"כ שמי שאינו בעל דירה יעדיף, מבחינת המיסוי, עסקה של רכישת דירה, ומי שהוא כבר בעל דירה יעדיף, מבחינת המיסוי, עסקה של רכישת מגרש.

בנידון שלפנינו מדובר ברכישת מגרש שעליו בית מגורים, ובכוונת הרוכשים להורסו ולבנות במקומו דירות עבורם. בחוק אין התייחסות מפורשת לשאלה אם עסקה מסוג זה תיחשב רכישת דירה או רכישת מגרש. מצד אחד - ברור שכאשר כוונת הרוכשים להרוס את הבית, אין לבית שום משמעות, וממילא דומה הדבר לרכישת מגרש ריק. מצד שני - ברור שאם אדם רוכש בית ונכנס לגור בו, ייחשב הדבר כרכישת בית, גם אם זמן קצר

1. שיעור זה הוא על חלק השווי שבין 1,696,750 ₪ ל-2,012,560 ₪. על חלק השווי שעד 1,696,750 ₪ השיעור הוא 0% (השיעורים נכונים למועד הדיון).



לאחר שנכנס לגור בו החליט להרוס אותו ולבנות במקומו בית אחר, ומדוע ששיעור המס יושפע מהשאלה מתי בדיוק נפלה ההחלטה להרוס את הבית - לפני הרכישה או לאחר הרכישה? יתרה מזאת, אם אדם החליט לפני הרכישה לשפץ את הבית שיפוך יסודי ולהשאיר רק את הקירות החיצוניים, עדיין ייחשב הדבר כרכישת בית, ומדוע אם החליט להרוס גם את הקירות החיצוניים נחשיב זאת כרכישת מגרש? היות שכאמור החוק אינו חד משמעי, נחלקו בעניין זה הדעות בפסיקת בתי המשפט, אם כי הדעה הרווחת היא שרכישת מגרש שעליו עומד בניין מגורים, ובכוונתו של הקונה להרוס את הבניין ולבנות בית אחר תחתיו, נחשבת לעניין מס רכישה כרכישת מגרש ולא כרכישת דירה.<sup>2</sup> אומנם, היות שהגדרת העסקה כרכישת מגרש מסתמכת על כוונתו של הקונה להרוס את הבית ולבנות בית אחר תחתיו, עשויים הרוכשים להסתיר את כוונתם זו ולהציג את העסקה כעסקה של רכישת דירה. הצגת העסקה ככזו אומנם אינה תואמת את כוונתם האמיתית, אך הואיל ומנהל המיסוי אינו 'בוחרן כליות ולב', ייתכן ולא יוכל לסתור את דבריהם, והוא יאשר תשלום מס רכישה על פי השיעור המוטל על דירת מגורים.

בנידון דידן קיים ניגוד אינטרסים בין השותפים בנוגע לשיעור המס: לרוכשים שאינם בעלי דירות טוב יותר להגדיר את העסקה כרכישת דירה, משום שבה הם יזכו לתשלום מס מופחת, ואילו לרוכשים שיש ברשותם דירה עדיף להגדיר את העסקה כרכישת מגרש, משום שהמס עליה נמוך יותר מזה המוטל על רכישת דירת מגורים שנייה. מובן מאליו שהיות שמדובר בעסקה אחת של רכישה, חייבת להיות הגדרה אחידה של העסקה שתחול על כל הרוכשים, ועליהם להגיע אפוא להסכמה בעניין זה.

## ג. הצגת העסקה כרכישת דירת מגורים

אין ספק שבנידון דידן בכוונת הרוכשים להרוס את הבית העומד כרגע על הקרקע, ועל דעת כן הם נכנסים לעסקה. בנוסף, אין ספק כי בענייני מיסים, ובוודאי במיסים שמוטלים על קרקע, 'דינא דמלכותא דינא',<sup>3</sup> וממילא קיים איסור הלכתי להעלים מס. מכאן, לכאורה, יש להסיק שבנידון דידן על הרוכשים לשלם מס רכישה בהתאם לשיעור המוטל על רכישת מגרש, וממילא אין שום משמעות לכך שחלק מהרוכשים אינם בעלי דירות.

אולם באמת אין הדבר פשוט, ויש לדון בו משתי בחינות: האחת - אם בנידון דידן, שבו שיעור המיסוי נקבע בפסיקת בית המשפט ואינו מפורש בחוק, נאמר ג"כ 'דינא דמלכותא דינא' - השנייה - אם קיימת אפשרות להציג את העסקה כרכישת דירה בלא שהדבר ייחשב כהעלמת מס.

2. כך נקבע בפס"ד פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ו"ע 58675-09-14). כך גם סברה דעת הרוב בפס"ד נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים (ו"ע 9750-12-11), אולם דעת המיעוט סברה שיש לראות בעסקה כזו עסקה לרכישת בית.

3. ר' רמ"א, חו"מ סי' שסט סע' ת.

## 1. האם נאמר כאן 'דינא דמלכותא דינא'

כאמור לעיל, בחוק אין התייחסות מפורשת לשאלת שיעור מס הרכישה בנידון שלפנינו. אומנם, כאמור, הנטייה בפסיקה לראות זאת כעסקה של רכישת מגרש, אך ייתכן שהיות שמדובר בפסיקה ולא בחוק מפורש, אין לכך מעמד של 'דינא דמלכותא'. משמעות הדבר היא כי פסיקה זו אינה יוצרת חובה הלכתית לשלם מס בשיעור שנקבע למגרש, ומבחינה הלכתית יהיה רשאי הרוכש, אם יחפוץ בכך, לשלם מס בשיעור שנקבע לדירה ולא למגרש, והדבר לא ייחשב מבחינה הלכתית כהעלמת מס. את ההבחנה בין חוק מפורש לבין פרשנות של בית המשפט עושה מהריא"ז ענזיל, וזו לשונו<sup>4</sup>:

כל מי שיש לו עיניים לראות ולב להבין בדברי הפוסקים ראשונים ואחרונים, יראה ויבין, שדעת כולם שווה, דלא שייך דינא דמלכותא אלא בדברי חוק ומשפט חקוק מאת המלך, מפורש וברור בלי שום ספק ושקול הדעת... אבל בדברים התלויים בשיקול הדעת מהשופטים הממונים בערכאות, שמחזיקים בדינים שסדרו להם חכמיהם הקודמים בספריהם - כמו שיש להם קצתם מהיוונים וקצתם מהרומיים - וקצתם שחדשו להם לפי מצב המדינות ודנים על פיהם בשקול דעתם - מעולם לא עלה על דעת איש ישראל שיש לו קצת מוח בקדקדו לומר עליהם דינא דמלכותא דינא. אבל הם הם ערכאות של נכרים, שהזהירה אותנו התורה הקדושה שלא לדון בפניהם, אפילו בדברים שדיניהם שווה לדיני ישראל... ותדע שהרי כל פסקי דיניהם הנקראים סענטעצין (sentences) גם אצלם אינם נחשבים לדינא דמלכותא ואין להביא ראייה מפס"ד אחד שלהם על כיוצא בו ואפילו שלחו ממקום משפטי היותר גבוה כידוע מנימוסי משפטיהם... איך אפוא נאמר שכל משפט חרוץ מאיזה מאגיסטר' או מאיזה שופט בעיר או בכפר יש לו דינא דמלכותא?! א"כ בטלו כל דיני תוה"ק, ואויבינו פלילים - ישתקע הדבר ולא יאמר. אולם נראה שאין ללמוד מדברי מהריא"ז ענזיל למקרה שלפנינו, משום שכאן אין מדובר בחוק חדש שיצר בית המשפט, או בהטלת מס חדש ע"י בית המשפט, אלא בהחלטה של גוף שיפוטי שהוסמך על ידי המדינה לדון בערעורים על שיעור המס שמטילה המדינה בהתאם לחוק. עם זאת היות שבנידון דידן החוק אינו חד משמעי, וגם דעת המשפטנים אינה אחידה, אין מניעה הלכתית שהרוכש ישלם מס בשיעור הנמוך בהסתמך על טענת 'קים לי' כסוברים שאיני צריך לשלם יותר, ובלבד שלא ישתמש לשם כך בשקר לרשויות.<sup>5</sup> אומנם יש הסוברים שעל פי ההלכה מותר לאדם גם לשקר כדי להחזיק ממון שיש לו לגביו טענת 'קים לי',<sup>6</sup> אך מכל מקום אין הוא יכול לכפות את השותפים האחרים להצטרף לשקר.<sup>7</sup>

4. שו"ת מהריא"ז ענזיל, סי' ד.

5. להרחבה בשאלה מתי ובאילו תנאים יכול אדם לטעון 'קים לי' כדי להיפטר מתשלום מס, ר' ספר כתר, כרך ט חלק ג סעיף ב, ושם חלק ו סעיף ג.

6. ר' ספר כתר, שם עמ' 260-261.

7. שהרי השותפים האחרים אינם טוענים 'קים לי', ולשיטתם מדובר בשקר שאין לו כל הצדקה. ור' פאה פ"ד מ"א-מ"ב, שאפילו רוב אינם יכולים לכפות על המיעוט לנהוג שלא כהלכה.



## 2. האפשרות להציג את העסקה כרכישת דירה

על פי ההלכה אין פסול בניסיון של נישום לנקוט תכסיסים והערמות כדי להפחית את חבות המס שלו, אך עם זה אין לו רשות לשקר לרשויות כאשר הן דורשות ממנו תשובות על עסקיו. אומנם מידת חסידות לנסות להגיע ל'מס אמת' ולא לנסות לעשות תכנונים שאכן מצליחים להפחית את חבות המס אך לא מביאים לחוב אמיתי של המס,<sup>8</sup> אך בנידון דידן, שבו חבות המס אינה חד משמעית, נראה שאין מניעה אפילו ממידת חסידות להשתמש באותם תכסיסים והערמות - ובלבד שלא יהיה בהם שקר לרשויות. כך קבע בזמנו גם שופט בית המשפט העליון מאיר שמגר שהבהיר כי אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה - כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין, כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה שלא נועדו לו.<sup>9</sup>

## 3. סיכום

אף שהחוק בעניין אינו חד משמעי, הנטייה בפסיקה לראות את העסקה שבנידון דידן כעסקה של רכישת מגרש. מותר על פי ההלכה לנסות להציג את העסקה שבנידון דידן גם כעסקה של רכישת דירת מגורים - אם ניתן לעשות זאת בלא לשקר לרשויות.

## ד. הכרעה במחלוקת בין שותפים על שיעור המס

מן האמור לעיל עולה שאם בפועל אין אפשרות להציג את העסקה כרכישת דירה בלא שימוש בשקר, הרי שיש להציג את העסקה כרכישת מגרש, ובהתאם לכך לשלם את המס. האמור להלן רלוונטי רק אם עורכי הדין המלווים את העסקה יאמרו שבאפשרותם להציגה בשתי הדרכים בלא לשקר לרשויות.

בנידון שלפנינו יש מחלוקת בין השותפים: השותפים שאין בבעלותם דירה מעוניינים שהעסקה תוגדר כרכישת דירה, ואילו השותף שיש בבעלותו דירה מעוניין שהעסקה תוגדר כרכישת מגרש. במחלוקת זו לא ניתן להכריע על פי הרוב, משום שיש כאן הפסד ממון למיעוט,<sup>10</sup> ובוודאי שאין בכוחו של המיעוט לכפות דעתו על הרוב. אומנם השותף החדש טוען שכאשר שכנע אותו היזם להצטרף לקבוצה, הוא אמר לו ששיעור מס הרכישה יהיה נמוך הרבה יותר מ-8%, ולטענתו, רק על דעת כך הסכים להצטרף לקבוצה, אך הבטחה זו ניתנה שלא על דעת יתר הרוכשים, וממילא אינה מחייבת אותם.<sup>11</sup> נמצא א"כ שלמעשה אין כאן הכרעה בשאלה אם בעסקה שלפנינו מגיעה הקלה

8. ספר כתר, כרך ט עמ' 433.

9. ראה ע"א 4639/91 חזון דוד ואחרים נגד מנהל מס שבח מקרקעין.

10. להרחבה בעניין זה ר' מאמרנו 'חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38) - הרהורים וערעורים', אמונת עתיך 96 (תשע"ב), עמ' 82-87, ובאתר מכון כתר.

11. ר' שו"ע, חו"מ סי' שלב סעי' א, ובנו"כ שם.

במס למי שאינם בעלי דירות. ברירת המחדל במצב כזה היא חלוקה שווה בין כל השותפים.

מקור לכך נראה שניתן למצוא בתוספתא (בבא מציעא פ"ח הכ"ה), בה נאמר:  
השותפין שמחלו להם מוכסין מה שמחלו מחלו לאמצע ואם אמרו בשביל פלני מחלנו מה שמחלו מחלו לו.

והביאווה הרי"ף<sup>12</sup> והרא"ש<sup>13</sup> וברא"ש שם הביא מרבנו שמחה שהתקשה מה משמיעה התוספתא ברישא שלה, והלוא פשוט לכאורה שכאשר מדובר בשותפות, החלוקה תהיה באופן שווה בין השותפים, ותירץ שהתוספתא משמיעה שכל עוד לא אמרו המוכסים במפורש מיוזמתם שהם מוחלים בשביל פלוני - מחלו לאמצע, וזו לשונו:

ופירש שותפין שבקש אחד מהן למחול לו מה שמחלו מחלו לאמצע כאילו היה שלוחם. ואם אמרו בשביל פלוני מחלנו פירוש שמעצמם אמרו כך בלא שום פיוס שלא בקשם על ככה מחלו לו.

ובמרדכי (ב"ק סי' קעז) הוסיף בפירוש דבריו:

דאין שותף חולק שלא לדעת חבירו ודרך השותפין לטרוח בשביל חביריהם ואם אמרו בשביל פלוני [כו'] פירוש שאמרו מעצמם [ר"ל בלא בקשתו] מה שאנו מוחלין אנו מוחלין בשביל פלוני זכה הוא לבדו ולא זכו חביריו עמו ומתוך כך פסק על ראובן הבא אצל השר לאחר [ר"ל אפילו לאחר דו"ק] שנתפשו הקהל מן המס ובקש למחול לו חלקו מן המס ומחל לו מה שמחל לו צריך לחלוק עם הקהל.<sup>14</sup>

וכן פסק ב'שלחן ערוך'<sup>15</sup> וב'נתיבות המשפט' (סי' קעח ס"ק א) הוסיף ביאור לדברים, וזו לשונו:

דהטעם הוא, כיון שריוח המתנה נולד ע"י בקשה והתעסקות, וכיון שמחויב כל אחד להתעסק בשביל כולו, ובשעת בקשה הוא כאילו עושה בשליחות כולו, ופי השליח כפיו ממש וכאילו נולדה המתנה ע"י בקשת שניהם, והוא כאילו מבלעדי בקשת שניהם לא היה נותן המתנה ההיא, דהא א"א לו לחלוק מהתעסקות ולעסוק לצורך עצמו, וכיון שבשעה שעסק עסק בשביל שניהם, הרי נולדה המתנה ע"י התעסקות של שניהם, משו"ה הוא לאמצע.<sup>16</sup>

12. רי"ף, ב"ק מב ע"ב.

13. רא"ש, ב"ק פ"י סי' כה.

14. ועי"ש שמביא שה"מ הסביר באופן שונה.

15. שו"ע, חו"מ סי' קעח סעי' א.

16. וע' בב"ח שהביא אפשרות אחרת בהסבר רבנו שמחה, וז"ל: 'דוקא דהמוכס ידע שהוא אחד מן השותפין דהשתא ודאי כשביקש ממנו שימחול לו ומחל לו הוי כאלו אמר אני מוחל לכל השותפים שאתה בא לבקש בשבילם אבל אם מעצמו בלי פיוס אמר אני מוחל משום פלוני הוא שלו לבדו דכיון דלא ביקש כלום ממנו אין נראה כשלוחם אבל אם לא ידעו כלל שהוא שותף וביקש ממנו שימחול לו אם כן מחלו לו לבדו'. אבל לפי הסברו של הנתיבות אין צורך שהמוכס ידע שהפונה אליו הוא אחד מהשותפים.



מכאן נראה שהטבה במס שהושגה בהשתדלות של אחד השותפים, גם אם בהשתדלותו ביקש למחול על המס בנימוק הנוגע אליו בלבד - מתחלקת ההטבה בין כל השותפים. זאת ועוד, הטבת המס מותנית בכך שכל השותפים יגדירו את העסקה כעסקה של רכישת קרקע למגורים, והרי זה כפי מה שכתב 'נתיבות המשפט': 'שאי אפשר לו לחלוק מההתעסקות ולעסוק לצורך עצמו'. והיות שההטבה במס מותנית בהסכמה של כולם - הרי שכולם שותפים בה.

על כן בנידון דידן, אם היה מדובר בקרקע ששיעור המס עליה ברור וידוע, היה הדין כנאמר בסיפא של התוספתא, שאם המוכס מיוזמתו מחל לאחד השותפים - רק הוא נהנה מכך. אבל היות שאין זה המצב כאן, ויש צורך במאמץ להגדרת הקרקע כקרקע שמיועדת למגורים על מנת לקבל את ההטבה - הרי שיש לדמות זאת לרישא של התוספתא העוסקת בהשתדלות אצל המוכס שימחל על המס, ויש לחלק בין השותפים כולם את הטבת המס שתתקבל - גם אם תתקבל מכוחם של אלו שאינם בעלי דירות. אומנם בנידון דידן טוען כל אחד מהשותפים שהוא נכנס מראש לעסקה על דעת כן ששיעור המס יהיה פחות. אשר על כן נראה שהדרך הנכונה לחלוקה היא שכל אחד ישלם תחילה את הסכום שבו הוא מודה שהוא חייב, ובהפרש יחלקו כולם בשווה. לכן, הרוכשים שאין ברשותם בית וטוענים שיש להגדיר את העסקה כרכישת בית, ישלמו כל אחד 3.5% החל מהסכום שנקבע בחוק. הרוכש החדש שברשותו דירה וטוען שיש להגדיר את העסקה כרכישת מגרש, ישלם 5% החל מהשקל הראשון. לאחר מכן יש לחשב את הסכום המתקבל מתשלומים אלו, ולהפחית אותו מסכום המס שמשולם בפועל. בהפרש שבין שני הסכומים יחלקו כל הרוכשים שווה בשווה.

